

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 22340 C
Inscrit le 22 décembre 2006

Audience publique du 19 juin 2007

**Recours formé par les époux ... et ...
contre
deux décisions du directeur de l'Administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu**

**- Appel -
(jugement entrepris du 13 novembre 2006, no 21011 du rôle)**

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 22 décembre 2006 par Maître Véronique De Meester, avocat à la Cour, au nom de ... et de son épouse ..., demeurant ensemble à ..., contre un jugement rendu en matière d'impôts par le tribunal administratif à la date du 13 novembre 2006, à la requête des actuels appelants à tendant à la réformation, sinon à l'annulation de deux décisions du directeur de l'Administration des Contributions directes du 11 novembre 2005, déclarant non fondées les réclamations du 2 avril 2003 dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1998 et 1999, émis le 13 mars 2003 par le bureau d'imposition 8;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 22 janvier 2007 par le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 22 février 2007 par Maître Véronique de Meester, au nom des appelants ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Où le vice-président en son rapport à l'audience publique du 27 mars 2007 et Maître Véronique de Meester, ainsi que le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein entendus en leurs observations orales ;

Vu la rupture du délibéré prononcée par la Cour administrative en date du 8 mai 2007 et invitant la partie appelante à fournir de plus amples renseignements quant à la pertinence de la lettre versée en annexe au mémoire en réplique du 22 février 2007 ;

Vu les renseignements fournis par Maître Delphine Korsec, en remplacement de Maître Véronique de Meester à l'audience publique du 22 mai 2007.

Par requête déposée au greffe de la Cour le 22 décembre 2006, les époux ... et ... ont déclaré relever appel d'un jugement du tribunal administratif du 13 novembre 2006 qui, statuant sur un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de deux décisions du directeur de l'Administration des Contributions directes du 11 novembre 2005, déclarant non fondées les réclamations du 2 avril 2003 dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1998 et 1999, émis le 13 mars 2003 par le bureau d'imposition 8, jugement qui a dit le recours en réformation irrecevable en tant qu'émanant de ... ; l'a déclaré recevable pour le surplus ; au fond l'a dit non justifié et l'en a débouté et a déclaré irrecevable le recours subsidiaire en annulation.

Le jugement a rejeté un moyen d'irrecevabilité du délégué du Gouvernement en retenant que *« s'il est vrai que tout recours doit en principe être introduit par requête séparée, les demandeurs sont cependant autorisés à déférer deux décisions distinctes dans une même requête, lorsque les décisions critiquées ont le même objet, qu'elles se fondent sur des considérations de base identiques et que le recours formé par les demandeurs contre les décisions se fonde sur les mêmes moyens »*.

Le recours, dans la mesure où il a été introduit par l'épouse ..., a été déclaré irrecevable *omisso medio*, la requérante n'ayant pas figuré à la procédure menée devant le directeur de l'Administration.

Au fond, le jugement dont appel a confirmé la décision du directeur en ce qu'elle a déclaré la réclamation non fondée.

Il a été retenu que, les critiques formulées par le demandeur ayant trait exclusivement à la détermination du revenu provenant d'une profession libérale en tant qu'associé à 50 % de la société civile ..., lequel revenu fut établi séparément et en commun par le bureau d'imposition des sociétés compétent conformément au paragraphe 215, alinéa 2 de la loi générale des impôts (AO), le jugement a dès lors, par application du paragraphe 232, alinéa 2 AO décidé que les critiques opposées par le requérant n'auraient pu être dirigées que directement contre le bulletin d'établissement séparé et commun, élément de droit qui, comme résultant, de manière exacte, de la décision du directeur, aurait lié le bureau d'imposition.

La requête d'appel tend à la réformation du jugement. Il est conclu à voir dire le recours recevable dans le chef des deux parties appelantes. Il est soutenu que, même à défaut de signature de l'épouse sur la réclamation, il résulterait de l'ensemble de la formulation de celle-ci qu'elle aurait été introduite pour compte des deux époux.

Au fond, il est conclu à voir *« constater que Monsieur et Madame ... ne sont redevables d'aucun impôt sur le revenu en raison des bulletins d'établissement séparé et en commun de la société civile ... de l'année 1998 et de l'année 1999 »*. Les appelants s'appuyant sur le fait que les bulletins d'établissement séparé et en commun ne leur auraient pas été notifiés, ni d'ailleurs au liquidateur de la société.

Subsidiairement aux conclusions tendant à la réformation de la décision déférée, il est conclu à l'annulation de celle-ci, sans toutefois qu'un moyen de nullité ne soit articulé.

Les appelants concluent encore à se voir réserver le droit de mettre en intervention le liquidateur de la société.

Le délégué du Gouvernement a déposé un mémoire en réponse le 22 janvier 2007.

Il est conclu à la confirmation du jugement en ce qu'il a dit le recours irrecevable dans le chef de l'épouse

Au fond, le délégué du Gouvernement soutient que ce serait à juste titre que le tribunal administratif a retenu que, dans les circonstances de l'espèce, les conditions d'application de l'article 219, alinéa 1^{er} AO étaient données. Il estime la mise en intervention du liquidateur de la société sans intérêt. Finalement, le délégué du Gouvernement soutient que « *l'appel du sieur ... ne serait fondé que si la Cour estimait qu'une société dissoute ne survit que pour les besoins de sa liquidation y compris ses propres obligations fiscales, mais n'est plus capable de prêter un domicile élu au sens du §219 alinéa 1^{er} AO à ses associés aux fins de l'établissement en commun de leurs parts de bénéfices, procédure à laquelle la société est étrangère* ».

Les appelants ont fait déposer un mémoire en réplique le 22 février 2007.

Ils répètent et développent que « *le recours signé par Monsieur ... concerne[rait] également son épouse* ».

Au fond, les appelants contestent que la notification de leur bulletin d'imposition séparée et en commun du 11 juillet 2002 ait jamais été faite. Ils soutiennent que la société civile dont s'agit n'aurait pas survécu à sa liquidation, de sorte que les notifications auraient dû être faites à chacun des cointéressés et que la disposition simplifiée de l'article 219 article 1^{er} AO n'aurait pas été applicable. Les appelants critiquent encore le jugement en ce que ce serait à tort qu'il a soulevé le fait, au demeurant contesté que l'administration n'aurait pas été informée de la dissolution de la société. Il est soutenu que l'application de l'article 233 alinéa 2 AO « *serait particulièrement inique* », les appelants n'ayant jamais été en situation de prendre connaissance des bulletins et que le paragraphe 91 AO priverait d'effets exécutoires les décisions non notifiées.

Considérant que l'appel est recevable pour être intervenu dans les formes et délai de la loi ;

Quant à la recevabilité de la requête introductive de première instance dans le chef de la dame ...

Considérant que le jugement dont appel a déclaré le recours irrecevable en tant qu'émanant de la dame ... épouse de ... au motif que la réclamation adressée au directeur des Contributions l'aurait été au seul nom de ... de sorte que le recours contentieux de l'épouse serait irrecevable « *omisso medio* » ;

que cette appréciation est critiquée à la requête d'appel au motif qu'il résulterait du libellé de la réclamation qu'elle aurait été introduite au nom des deux époux, conclusions contestées par le Délégué du Gouvernement ;

Considérant que la pièce litigieuse, à entête ... est signée par le seul « *Monsieur (sic) ...* » et rédigée dans la forme de la première personne du singulier, disant notamment que « *J'ai l'honneur de vous faire savoir mon désaccord concernant le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 1998 pour les raisons suivantes* », que « *Pendant l'année 1998, je n'a jamais reçu de bénéfice pour la profession libérale de la part de De la part de cette société, je n'a jamais*

reçu aucun bénéfice » (... et non son épouse ayant été associé de la société civile) et que « Pour cette raison, je ne peux accepter la taxation de bénéfice d'un montant de 1.242.500 LUF » ;

Considérant que comme il est à juste titre soutenu par le délégué du Gouvernement et retenu au jugement dont appel, une réclamation introduite par un époux en son seul nom ne rend pas automatiquement l'autre époux partie à cette voie de recours ;

Considérant qu'au vu du libellé de la réclamation, il y a lieu de la considérer comme émanant du seul ..., la circonstance qu'elle ait été couchée sur papier-entête du ménage et que l'épouse ait été associée à la formule de politesse ne pouvant valoir participation à la procédure de réclamation dans le chef de cette dernière alors que toute la teneur de la réclamation n'a été formulée que par et au nom du seul ... qui est également le seul signataire ;

Considérant qu'il s'ensuit que le jugement est à confirmer en ce qu'il a déclaré le recours contentieux irrecevable dans la mesure où il a été introduit pour compte de ... ;

Quant au fond

Considérant que le recours au fond est dirigé contre deux bulletins de l'impôt sur le revenu émis le 13 mars 2003 par le bureau d'imposition Luxembourg 8 concernant les années fiscales 1998 et 1999, un bénéfice provenant d'une activité indépendante ayant été retenu à l'encontre de ...;

qu'à l'encontre de ce bulletin, une réclamation a été adressée le 31 mars 2003 au directeur de l'administration portant contestation d'avoir reçu de « *bénéfices pour la profession libérale de la part de la société civile ...* », le bureau d'imposition ayant été informé par la même lettre que la prédite société aurait été dissoute le 4 décembre 2000 et que Maître A.R. aurait été désigné liquidateur ;

que le directeur rejeta la réclamation au motif que, le revenu en cause ayant été établi par bulletin d'établissement séparé et en commun conformément au § 215 alinéa 2 numéro 5 AO, le bureau d'imposition qui a établi l'imposition individuelle ayant, au vœu du § 218 (2) AO été lié par ladite décision contre laquelle seule le recours s'y rapportant aurait pu être dirigé, conformément au paragraphe 232 (2) AO ;

Considérant que le jugement dont appel a retenu que, vu les circonstances en droit et en fait de la cause, le directeur a valablement pu rejeter les réclamations lui soumises et qu'il a dit le recours non fondé ;

Considérant que la requête d'appel tend à la réformation du jugement, l'appel étant motivé en substance par des considérations tenant à ce que les bulletins d'établissement séparés et en commun n'auraient pas pu faire l'objet d'une notification sur base du paragraphe 219 AO ;

que l'appelante s'empare de la circonstance que la société civile ..., de l'imposition de laquelle il s'agit, aurait été dissoute par jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg du 22 avril 2002, soit antérieurement à l'émission des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1998 et 1999 établis le 13 mars 2003, l'appelant soutenant encore avoir eu connaissance le 3 septembre 2003 de ce que la notification des deux bulletins aurait été faite au siège de la société dissoute ;

Considérant que le délégué du Gouvernement soutient qu'en l'espèce, les conditions d'application du paragraphe 219 AO étaient données, l'appel étant toutefois fondé « *si la Cour estimait qu'une société dissoute ne survit que pour les besoins de sa liquidation,..., mais n'est plus capable de préciser un domicile élu au sens du paragraphe 219 AO à ses associés...* » ;

Considérant que le jugement dont appel, tout en se référant à une jurisprudence selon laquelle « *l'application de la procédure simplifiée de notification d'un bulletin d'établissement séparé et en commun à un représentant ou à un associé avec effet pour et contre tous les associés suppose expressément l'existence d'une société au moment de la notification et n'est plus applicable aux associés une fois la liquidation de la société clôturée (cf. C.E. 19 décembre 1986, n° 7721 du rôle)* » a retenu qu'il ne résulterait pas du dossier, élément que l'appelant reste en défaut de combattre en instance d'appel, que « *la liquidation aurait été clôturée et publiée au Mémorial antérieurement à la notification des bulletins, intervenue le 11 juillet 2002 au siège de la société* » ;

que le tribunal en conclut que, le bureau d'imposition n'étant pas informé « *que la société en question avait été dissoute et mise en liquidation et que la liquidation avait été clôturée, de sorte qu'il pouvait utilement, à ce moment, se prévaloir de la procédure simplifiée du paragraphe 219 AO pour notifier les bulletins à un seul représentant ou associé avec effet pour et contre tous les associés* » ;

Considérant qu'au mémoire en réplique en instance d'appel, ces considérations sont entreprises comme non pertinentes alors que ... aurait, « *par courrier recommandé informé l'administration de sa mécontente avec son ancien associé en date du 29 janvier 2002. (cf. pièce versée en annexe). Ainsi l'administration ne pourrait se retrancher non plus derrière son ignorance de la mécontente entre les associés* » ;

Considérant que toutefois, il résulte de la lecture de la lettre invoquée, soit une lettre émanant de Me Stef Oostvogels que celle-ci est adressée à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines dans le contexte de contestations dans un dossier de TVA ;

Considérant que, vu la pertinence éventuelle de la lettre au cas où elle avait été adressée à l'administration des Contributions, au vu de l'applicabilité du § 219 AO, ceci notamment sur base de la jurisprudence ci-dessus citée du Comité du Contentieux du Conseil d'Etat, la Cour a prononcé la rupture du délibéré pour permettre à l'appelant, en cas de méprise sur la matérialité de la pièce versée, de soumettre à la Cour une lettre du contexte allégué adressée à l'administration des Contributions ;

qu'à la suite de la rupture du délibéré, la partie appelante a concédé que la lettre invoquée a été celle adressée à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, qu'il n'existerait pas de lettre à l'intention de l'Administration des Contributions et qu'en invoquant à toutes fins utiles la lettre versée, elle aurait, comme dit en termes de plaidoiries, « *voulu tirer sa dernière cartouche* » ;

Considérant que, sans que la Cour ne veuille entrer dans des détails de qualification du stratagème avoué, force est de constater que la lettre invoquée, adressée à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines dans un dossier bien précis et non à « *l'Administration* »,

comme soutenu au mémoire supplémentaire, est sans aucune pertinence dans le contexte de l'appel duquel est saisie la Cour ;

Considérant qu'il résulte des pièces du dossier que la société civile ... a été dissoute le 19 décembre 2000 et que la liquidation en a été ordonnée par jugement du tribunal d'arrondissement et à Luxembourg, première chambre du 22 avril 2002 ;

que les bulletins d'établissement séparé et en commun de la société civile ... pour les années 1998 et 1999 ont été notifiés « *au siège de la société* », comme résultant de la requête introductive du recours en première instance, en date du 11 juillet 2002 ;

que les bénéfices ainsi établis ont été repris pour compte des appelants, dans des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années fiscales 1998 et 1999 en date du 13 mars 2003 ;

que les réclamations contre ces bulletins ont fait l'objet de la décision litigieuse actuellement déferée prise par le directeur des Contributions le 11 novembre 2005 ;

Considérant que le but et la finalité de la liquidation d'une société, fût-elle de nature commerciale ou civile, et même si les textes légaux réglant cette dernière catégorie ne comportent pas de dispositions spéciales à ce sujet, est de dresser la situation nette de la société dissoute à l'égard de ses associés et des tiers, y compris le fisc en établissant les comptes créditeurs et débiteurs et en donnant, dans la mesure des facultés, les suites voulues à la situation financière de la société ;

qu'il en découle nécessairement que, même à défaut de dispositions spéciales afférentes que les sociétés, y compris les sociétés civiles survivent à leur dissolution pour les besoins de la liquidation y compris pour les suites qu'il y a lieu de réserver aux obligations fiscales de la société dissoute ;

Considérant qu'il s'ensuit que, tant durant la liquidation de la société que pendant la phase de vie normale, il aurait appartenu à celui des associés désireux de se prévaloir des dissensions entre partenaires et voulant empêcher l'usage à son égard de la procédure prévue au § 219 AO d'informer l'Administration de cet état de chose et de ses prétentions, comme le prévoit par ailleurs aussi le § 165 AO ;

Considérant que force est de constater qu'à aucun moment antérieur à l'établissement des bulletins d'établissement séparé et en commun, une information afférente n'est parvenue à l'Administration qui n'a été informée ni des dissensions entre associés, ni de la dissolution ou de la mise en liquidation de la société ;

Considérant qu'il s'ensuit que l'Administration ne peut être critiquée pour s'être servie de la procédure du paragraphe 219 AO pour la notification des bulletins de l'établissement séparé et en commun et que, une réclamation contre cette imposition n'ayant pu se faire aux termes du paragraphe 232 alinéa 2 AO que contre les bulletins en question eux-mêmes, c'est à bon droit et pour les motifs que la Cour adopte que le jugement dont appel a dit le recours non fondé, la décision du directeur suivant laquelle, dans les circonstances de fait et de droit de la cause, la réclamation n'aurait pu être formée que contre le bulletin portant établissement séparé, le bureau d'imposition auteur du bulletin critiqué ayant été lié par la disposition du paragraphe 218 (2) AO se trouvant légalement justifié ;

Considérant que les conclusions subsidiaires de l'acte d'appel tendant à l'annulation des décisions entreprises sont irrecevables comme n'étant étayés d'aucun argument et alors qu'un recours au fond est prévu en l'occurrence ;

Considérant que la demande de donner acte de réserves quant à une mise en intervention du liquidateur de la société est dépourvue de pertinence alors que, dans la mesure où elles auraient estimé que cette mise en intervention serait utile ou nécessaire, il aurait appartenu aux parties demanderesses et appelantes d'assurer par elles-mêmes la mise en intervention du liquidateur, étant répété par ailleurs que la demande de liquidation et de nomination du liquidateur, à l'initiative même des appelants n'aurait pu les dispenser, mais plutôt leur aurait, au regard des dispositions des § 165 et 219 AO, plutôt fait obligation d'informer l'Administration de cet élément du dossier ;

Considérant qu'il s'ensuit que le jugement dont appel est à confirmer tant en ce qu'il a dit le recours irrecevable dans le chef de la dame ... que quant au fond ;

Par ces motifs ;

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit les appels des deux parties appelantes en la forme ;

les dits non fondés et en déboute ;

confirme le jugement dont appel ;

met les frais de l'instance d'appel à charge des appelants ;

Ainsi délibéré et jugé par

Jean Mathias Goerens, vice-président, rapporteur

Marc Feyereisen, conseiller

Henri Campill, conseiller

et lu par le vice-président Jean Mathias Goerens en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier de la Cour Anne-Marie Wiltzius.

le greffier

le vice-président